



TRABAJO FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

CURSO ACADÉMICO 2019 / 2020

**LOS PRINCIPALES PROBLEMAS DOGMÁTICOS
EXISTENTES EN TORNO AL DELITO FISCAL**

THE MAIN DOGMATIC PROBLEMS ABOUT THE TAX CRIME

AUTORA: Andrea González Valle

**DIRECTORA: Profa. Dra. Paz de la Cuesta Aguado
Catedrática de Derecho Penal de la Universidad de Cantabria**

ÍNDICE

RESUMEN	3
ABSTRACT.....	3
1. EL SUJETO ACTIVO	4
1.1. CONCEPTO	4
1.2. DELITO ESPECIAL O DELITO COMÚN.....	5
1.3. LEY PENAL EN BLANCO O REMISIÓN NORMATIVA.....	10
2. DELITO DE DOMINIO O DELITO DE INFRACCIÓN DE DEBER.....	15
2.1. EL DELITO DE INFRACCIÓN DE DEBER.....	16
2.2. EL DELITO DE DOMINIO	18
2.3. POSICIÓN DE LA JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA	20
3. AUTORÍA	22
3.1. CONCEPTO	22
3.2. EL AUTOR DEL DELITO FISCAL.....	23
4. PARTICIPACIÓN.....	29
4.1. CONCEPTO	29
4.2. EL PARTICIPE DEL DELITO FISCAL	32
5. EL ASESOR FISCAL	34
5.1. INTRODUCCIÓN	34
5.2. EL ASESOR FISCAL COMO AUTOR EN EL DELITO FISCAL POR IMPAGO	35
5.3. EL ASESOR FISCAL COMO PARTÍCIPE EN EL DELITO FISCAL POR IMPAGO.....	36
6. CONCLUSIONES.....	40
BIBLIOGRAFÍA	45
MANUALES Y MONOGRAFÍAS	45
JURISPRUDENCIA	49

RESUMEN

El delito fiscal se encuentra tipificado en el art. 305 del Código Penal español, bajo el título XIV, “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. La concepción de la delincuencia económica surge a raíz de las investigaciones del criminólogo estadounidense Edwin H. Sutherland, autor perteneciente a la Escuela de Chicago de los años 20. Esta nueva delincuencia está formada por sujetos perfectamente socializados denominados por el autor “Delincuentes de cuello blanco”. Personas con poder social que, precisamente, hacen uso de dicho poder para cometer el delito. El presente trabajo tiene por objeto la exposición de las diferentes posturas doctrinales y jurisprudenciales que se han ido tomado sobre los grandes debates surgidos en torno a este delito. El objetivo de este estudio es plasmar una visión generalizada sobre la configuración del delito de fraude fiscal.

ABSTRACT

The tax crime is categorised in the article 305 of the Spanish Penal Code, below the title XIV, “About the crimes against the Internal Revenue Service and against the Social Security”. The idea about the economic crime issues from the research of the American criminologist called Edwin H. Sutherland, author belonging to the Chicago's School of the 1920s. This new sort of crime is shaped from individuals who are perfectly integrated in our society and they are referred to as “Criminals of white collar” by the author. They are people with social status who use precisely this power to commit an offense. The aim of this thesis is to explain the different positions of the Law social teaching and the Jurisprudence in front of the considerable debates about this crime and to express a global view about the configuration of the tax crime.

1. EL SUJETO ACTIVO

1.1. CONCEPTO

El sujeto activo del delito es un elemento del tipo objetivo que “sirve para englobar las características que debe reunir la persona que realiza la acción típica”¹.

En este punto conviene resaltar que sujeto activo y autor son conceptos distintos. “Sujeto activo es la persona (física o jurídica) destinataria de la norma penal (primaria) y que, en su caso, reúne los requisitos típicos para realizar la acción típica.

El concepto de sujeto activo es un concepto dogmático eficaz *ex ante* que sirve para identificar al destinatario de la norma penal (mandato o prohibición) y el concepto de autor es un concepto eficaz *ex post* que tiene como finalidad identificar al sujeto responsable del hecho cometido. En consecuencia, la autoría es un problema de imputación².

Según el sujeto activo, pueden distinguirse diferentes categorías de delitos. Los delitos comunes son aquellos en los que, en palabras de MIR PUIG, la ley “se refiere a todo <<el que...>> ejecute la acción típica (...), a diferencia de los delitos especiales, de los que solo pueden ser sujetos quienes posean ciertas condiciones especiales que requiere la ley”³. Dentro de esta última existen dos subcategorías. En primer lugar, están los delitos especiales propios “los que describen una conducta que solo es punible a título de autor si es realizada por ciertos sujetos, de modo que los demás que

¹ QUINTANAR DÍEZ, M., “El sujeto activo del delito”, en Manuel Quintanar Díez (dir.), José Francisco Ortiz Navarro (coord.), Carlos Zabala López-Gómez (coord.), *Elementos de Derecho Penal. Parte General*, 3ª edición, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, p. 89. Puede verse también en DE LA CUESTA AGUADO, P.M., *Tipicidad e imputación objetiva*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, p. 95.

² DE LA CUESTA AGUADO, P.M., “Autoría y participación en los delitos contra la Administración Pública”, en *Tratado de derecho penal español: Parte especial. III, Delitos contra las administraciones públicas y de justicia* / coord. por Araceli Manjón-Cabeza Olmeda, Arturo Ventura Püschel; Francisco Javier Álvarez García (dir.), ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 93.

³ MIR PUIG, S., “Estructura del tipo penal y clases de tipos penales”, en Santiago Mir Puig (dir.), Víctor Gómez Martín (coord.) y Vicente Valiente Ivañez (coord.), *Derecho Penal. Parte General*, Barcelona, ed. Reppertor, 2016. p. 236.

la ejecuten no pueden ser autores ni de éste ni de ningún otro delito común que castigue para ellos la misma conducta”⁴.

En segundo lugar, encontramos los delitos especiales impropios, que “guardan, en cambio, correspondencia con un delito común, del que puede ser autor el sujeto no cualificado que realiza la acción”⁵. En estos delitos la especial condición personal que ostenta el sujeto activo no es un elemento esencial del injusto porque la misma conducta se encuentra tipificada como delito común, pero sí “fundamenta una mayor gravedad del injusto”⁶.

1.2. DELITO ESPECIAL O DELITO COMÚN

¿A quién va dirigida la norma de conducta del artículo 305 del Código Penal? Según la respuesta que demos a esta cuestión podemos calificar el delito de fraude fiscal como un delito común o como un delito especial.

A lo largo de este epígrafe expondré los fundamentos sobre los que se apoyan, de un lado, los autores que defienden que el delito de fraude fiscal es un delito común y, de otro, quienes sostienen que se trata de un delito especial.

Para los partidarios de incluir el delito de defraudación en la categoría de delitos comunes, cualquier sujeto puede defraudar, por ejemplo, eludiendo el pago de tributos, a pesar de no ser la persona obligada en la relación jurídico-tributaria con la Administración Pública del concreto tributo cuyo pago se está eludiendo⁷.

⁴ DE LA CUESTA AGUADO, P.M., “Autoría y participación en los delitos contra la Administración Pública”, cit., p. 91.

⁵ MIR PUIG, S., “Estructura del tipo penal y clases de tipos penales”, cit., p. 236.

⁶ DE LA CUESTA AGUADO, P.M., “Autoría y participación en los delitos contra la Administración Pública”, cit., p. 91.

⁷ FEIJOO SÁNCHEZ, B.J., “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales”, en Miguel Bajo Fernández (dir.), Silvina Bacigalupo Saggese, y Carlos Gómez-Jara Díez (coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas Derecho y Economía*, Ed. Ramón Areces, Madrid, 2007, p.112

Para sostener esta tesis se basan, fundamentalmente, en una interpretación estrictamente gramatical del art. 305.1 CP, que dice lo siguiente:

“El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local (...)”.

El principal argumento que avala esta postura doctrinal se basa en que el artículo 305 del Código Penal no menciona expresamente ninguna condición especial del sujeto que realiza la acción u omisión, ni en su comienzo (“el que...”), ni en la descripción de las diferentes conductas típicas (“eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma”)⁸.

RANCAÑO MARTÍN, defensora de esta opinión, entiende que “(...) el tipo penal no exige la concurrencia de cualificación personal alguna en el sujeto activo. Cosa distinta es que para la realización del delito sea imprescindible la existencia de una relación preexistente con la Administración Tributaria, lo que no es indicativo del carácter especial o común del mismo, sino de que nos encontramos ante una infracción que se enmarca dentro de una relación de naturaleza tributaria. De una interpretación sistemática del Código Penal se deriva que, si el Legislador hubiera querido configurar el tipo como un delito especial, hubiera añadido al sujeto activo alguna cualificación personal. Sin embargo, la redacción del precepto no deja lugar a dudas de que no ha sido esa la intención del Legislador”⁹.

Es cierto que la manera en que el Legislador ha tipificado esta conducta presenta más similitudes con la forma gramatical de otros delitos comunes, como por ejemplo el artículo 138. 1 del Código Penal (“El que matare a otro...”) y no guarda similitud con la forma que se le ha dado a delitos especiales, como pudiera ser el artículo 404 del Código Penal, que de manera expresa se refiere

⁸ SIMÓN ACOSTA, E., *El delito de defraudación tributaria*, ed. Aranzadi, Pamplona, 1998, p. 38.

⁹ RANCAÑO MARTÍN, M.ª A., *El delito de defraudación tributaria*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 48.

a la condición especial que caracteriza al sujeto activo (“a la autoridad o funcionario público que...”).

Además, la tesis que sostiene que se trata de un delito común se apoya también en el apartado 6º del artículo 305 CP, que comienza de la siguiente manera:

“Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados...”

Este apartado, que fue introducido por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, parece admitir el supuesto de que el obligado tributario y el autor del delito sean sujetos diferentes.

Por el contrario, la doctrina mayoritaria entiende que el delito de fraude fiscal es un tipo especial propio, encontrándose limitado el círculo de sujetos activos. Para autores como QUERALT JIMÉNEZ, el concepto de sujeto activo es más amplio que el concepto de sujeto pasivo tributario y lo define como “aquellas personas a las que el Fisco impone legalmente una serie de obligaciones sin ser sujetos pasivos del tributo; se trata de aquéllas que, estando en la fuente del hecho imponible, no practican las deducciones y las retenciones que debieran practicar o que, practicándolas, lo hacen por importe menor o dejan de ingresarlas en las cajas públicas”¹⁰.

En opinión de AYALA GÓMEZ la estructura del delito de fraude fiscal se asienta sobre el presupuesto de la obligación contenida en el artículo 31 de la Constitución española, que atribuye a todos los ciudadanos el deber de hacer frente a las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo. Esto supone la existencia de una relación jurídico-tributaria. Según el autor “la infracción de los deberes tributarios constituye uno de los elementos de la conducta tipificada en la medida en que

¹⁰ QUERALT JIMÉNEZ, J.J., “Delitos contra la Haciendas públicas y contra la Seguridad Social”, en *Derecho penal español. Parte especial*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 807.

su determinación sirve para averiguar quiénes son los sujetos activos de estos delitos”¹¹.

MUÑOZ CONDE, partiendo de la base de que este delito se configura sobre “la existencia de una determinada relación jurídica tributaria por la que surgen los sujetos, activo y pasivo, del delito”, entiende que es sujeto activo el obligado tributario, que es “el contribuyente como persona (física o jurídica, véase art. 310 bis) que realiza el hecho imponible del tributo; pero también tienen esta cualidad los sustitutos y los responsables del tributo, los obligados a retener y los titulares del beneficio fiscal o de la devolución disfrutada indebidamente”¹².

Siguiendo la misma línea, FERRÉ OLIVÉ, sostiene que “el delito de defraudación tributaria es un delito especial propio, es decir, que sólo puede cometerse por una persona cualificada (el obligado tributario), que es el sujeto pasivo de una relación jurídico-tributaria de naturaleza material, aquel que, perteneciendo a un limitado número de sujetos, pueda infringir el deber que pesa sobre él o actuar en su nombre (art. 31 CP)³. El autor en este caso debe ser garante del bien jurídico protegido”¹³.

En el ámbito jurisprudencial no existe debate sobre esta cuestión y de manera unánime el delito de fraude fiscal se incluye en la categoría de delitos especiales. A título de ejemplo, en la STS núm.1885/2017 de 24 de mayo, a la hora de definir los distintos elementos del delito de fraude fiscal, el Alto Tribunal que se refiere en primer lugar a “un autor caracterizado por ser deudor tributario”¹⁴. No obstante, en la misma sentencia aclara que, aunque sea un delito especial no es un delito de propia mano, y, en consecuencia, la conducta típica puede ser llevada a cabo por otro sujeto distinto al sujeto activo.

¹¹ AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: art. 349 del Código penal*, ed. Civitas, Madrid, 1988, p. 128.

¹² MUÑOZ CONDE, F., “Delitos contra la Hacienda Pública. Delitos contra la Seguridad Social. Disposiciones comunes al Título XIV. Excurso: Delitos de contrabando”, en *Derecho Penal. Parte especial*, 22ª edición, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, p. 944.

¹³ FERRÉ OLIVÉ, J.C. “La responsabilidad penal del asesor fiscal en la era del *compliance*” en Eduardo Demetrio Crespo (dir.), Mónica de la Cuerda Martín (coord.), Faustino García de la Torre García (coord.), *Derecho Penal económico y Teoría del Delito*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, p. 606.

¹⁴ STS (Sala Segunda) núm. 1885/2017, de 24 de mayo (ponente: Sr. D. Luciano Varela Castro).

En el mismo sentido se pronuncia en otras sentencias, como por ejemplo, la STS (Sala Segunda) núm. 704/2018, de 15 de enero de 2019, o la STS núm. 277/2018, de 8 de junio que dice lo siguiente: “En el delito de defraudación tributaria necesariamente el autor cuenta con ingresos lícitos, aunque puedan ser opacos. Es de esencia de esta infracción que solo puede cometerse por quien goza de capacidad económica suficiente para ser obligado tributario”¹⁵.

No obstante, en otros pronunciamientos, como la STS (Sala Segunda) núm. 751/2017, de 23 noviembre, el Tribunal Supremo incluye este delito en la categoría de delitos especiales de infracción de deber pero aclara que, para la determinación del sujeto activo del delito no se aplica un criterio uniforme, sino un criterio general, según el cual, es sujeto activo el obligado tributario, sin embargo, en la modalidad de obtención de devoluciones indebidas utiliza un concepto más amplio, en virtud del cual, se incluye también a “quien aparenta ser sujeto de la relación jurídico-tributaria”¹⁶.

Personalmente, no tengo dudas sobre la naturaleza especial del delito de fraude fiscal en su modalidad de elusión de pago. Considero que es un tipo especial porque, como dice MUÑOZ CONDE, el delito se construye sobre la base de una relación jurídico-tributaria en la que tanto el sujeto activo como el pasivo están delimitados y la acción típica, consistente en incumplir los deberes y obligaciones fiscales defraudando a la Hacienda Pública, únicamente puede ser realizada por el titular de dichos deberes, pues nadie puede incumplir una norma cuyo cumplimiento no le es exigible. Por el contrario, en las otras dos modalidades comisivas consistentes en la obtención indebida de devoluciones o beneficios fiscales, consideramos que se trata de un delito común, ya que la conducta típica consiste, precisamente, en la simulación de una relación jurídico-tributaria ficticia en la que un sujeto cualquiera engaña al Fisco, colocándose en la posición de un obligado tributario con derecho a la obtención de una devolución o beneficio fiscal.

¹⁵ STS (Sala Segunda) núm. 277/2018, de 8 de junio (ponente: Sr. D. Antonio Del Moral García).

¹⁶ STS (Sala Segunda) núm. 751/2017 de 23 noviembre, FJ 1º. (ponente: Sr. D. Andrés Martínez Arrieta).

1.3. LEY PENAL EN BLANCO O REMISIÓN NORMATIVA

Los conceptos *obligado tributario, sustituto o contribuyente* se encuentran definidos en una norma extrapenal, que es la Ley General Tributaria (arts. 35 y 36).

Se trata de remisiones normativas, es decir, “modelos de reenvío a normas o actos jurídicos extrapenales, en muchas ocasiones de rango inferior a la ley penal, con independencia del carácter del (o los) elementos lingüísticos del tipo en los que se fundamenta el reenvío”¹⁷. Las leyes penales en blanco no son las únicas remisiones normativas que existen, pues, entre otras, podemos distinguir los elementos normativos que contienen remisiones, que son aquellos conceptos que necesitan para ser interpretados la remisión a una norma extrapenal que fija el significado del término¹⁸.

En palabras de MIR PUIG, las leyes penales en blanco son “preceptos penales principales que, excepcionalmente, no expresan completamente los elementos específicos del supuesto de hecho de la norma secundaria, sino que remiten a otro u otros preceptos o autoridades para que completen la determinación de aquellos elementos”¹⁹. MUÑOZ CONDE, partiendo de la idea de que la estructura de las normas penales se divide en dos partes, que son, el supuesto de hecho y la consecuencia jurídica, define el concepto de ley penal en blanco de la siguiente manera: “nos encontramos ante una ley penal en blanco cuando parte de esta estructura (el supuesto de hecho) no se configura totalmente en la propia ley penal sino por remisión a otra norma distinta extrapenal (cuya infracción es elemento de ese delito)”²⁰.

¹⁷ DE LA CUESTA AGUADO, M.P., “La aplicación retroactiva de la norma del planeamiento urbanístico en el art. 319 CP”, en *Revista de Derecho Penal y criminología*, 3ª Época, nº. 6 (2011), pp. 15 y siguientes.

¹⁸ DE LA CUESTA AGUADO, M.P., “La aplicación retroactiva de la norma del planeamiento urbanístico en el art. 319 CP”, cit., pp. 26 y siguientes.

¹⁹ MIR PUIG, S., “Las normas jurídico-penales”, en Santiago Mir Puig (dir.), Víctor Gómez Martín (coord.) y Vicente Valiente Ivañez (coord.), *Derecho Penal. Parte General*, 10ª ed. Reppertor, Barcelona, 2016, pp. 65-78.

²⁰ MUÑOZ CONDE, F., GARCÍA ARÁN, M., “El principio de legalidad en el Derecho español”, en *Derecho Penal. Parte General*, 10ª edición, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, p. 104.

Sobre las consecuencias del uso de esta técnica legislativa el autor plantea la problemática que puede suscitarse en relación con el principio de legalidad “cuando lo que se exige que se infrinja es una disposición de rango inferior al de la propia ley penal, es decir, disposiciones que no hayan sido aprobadas con el rango de ley orgánica. En tales casos, al definirse (total o parcialmente) el supuesto de hecho de la norma penal (delito) en normas que no tienen carácter de ley orgánica (e incluso ni siquiera de ley), puede resultar infringida la reserva de ley”²¹.

En el mismo sentido CARPIO BRIZ define estas normas como “un puente de transferencia desde el tipo penal a las leyes y reglamentos administrativos, mercantiles o civiles, etc.”²².

Estos dos tipos de remisiones (ley penal en blanco y elemento normativo que remiten) suelen confundirse. Para distinguirlas, DE LA CUESTA AGUADO propone aplicar un criterio estructural, según el cual, “se designa como ley penal en blanco a una específica técnica de tipificación en la cual la ley penal no define totalmente el supuesto de hecho, sino que se remite (mediante elementos lingüísticos normativos) a otra norma jurídica no penal para completarlo (...) por el contrario, en los elementos normativos que contienen remisiones, éstas sirven para aclarar el significado del concepto típico (*per se*) más nunca para “completar” un tipo penal que es estructuralmente completo o cerrado (aunque su interpretación diste mucho de estarlo)”²³.

En consecuencia, la diferencia fundamental entre una y otra estriba en la estructura normativa del tipo. Pues, en las leyes penales en blanco la norma extrapenal a la que remite pasa a integrarse en el tipo convirtiéndose en una norma penal²⁴. Por el contrario, en los elementos normativos la remisión se realiza estrictamente con fines interpretativos.

²¹ MUÑOZ CONDE, F., “El principio de legalidad en el Derecho español”, cit. p. 104.

²² CARPIO BRIZ, D., “Concepto y contexto del derecho penal económico”, en Mirentxu Corcoy Bidasolo (dir.), Víctor Gómez Martín (dir.), *Manual de derecho penal económico y de empresa parte general y parte especial*, Tomo 2, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, p. 21

²³ DE LA CUESTA AGUADO, M.P., “La aplicación retroactiva de la norma del planeamiento urbanístico en el art. 319 CP”, cit., pp. 26 y siguientes.

²⁴ MUÑOZ CONDE, F., “El principio de legalidad en el Derecho español”, cit., p. 102

La Jurisprudencia ha facilitado la distinción entre leyes penales en blanco y elementos típicos normativos al concretar una serie de requisitos necesarios para el uso de leyes penales en blanco como técnica legislativa y que consiste en que el núcleo esencial de la conducta típica debe encontrarse descrito en la norma penal, prohibiendo expresamente las remisiones en cascada²⁵.

Sobre los requisitos de las leyes penales en blanco, el Tribunal Constitucional, en pronunciamientos como la STC 127/1990, de 5 de julio, fundamento jurídico 3º, ha dicho lo siguiente “(...) para que esa remisión a normas extrapenales sea admisible constitucionalmente debe cumplir en todo caso los siguientes requisitos: a) que el reenvío normativo sea expreso y esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal; b) que la ley, además de señalar la pena, contenga el núcleo esencial de la prohibición; y c), sea satisfecha la exigencia de certeza o, lo que en expresión constitucional ya normalizada es lo mismo: que “la conducta calificada de delictiva quede suficientemente precisada con el complemento indispensable de la norma a la que la ley penal se remite, y resulte de esta forma salvaguardada la función de garantía de tipo con la posibilidad de conocimiento de la actuación penalmente conminada”²⁶.

Dicho lo anterior, ¿Son los términos *contribuyente*, *sustituto* u *obligado tributario* normas penales en blanco o elementos normativos que remiten?

La Jurisprudencia se decanta por hablar de normas penales en blanco, en los siguientes términos: “en efecto, la doctrina de esta Sala ha recordado con reiteración el carácter de norma penal parcialmente en blanco del delito fiscal, que debe complementarse en el ámbito sustantivo por remisión a la normativa tributaria”²⁷. Así, la STS de la Sala Segunda núm. 1885/2017, de 24 de mayo, en su fundamento jurídico 2º considera que este delito “se constituye objetivamente” por, entre otros, “un aspecto «esencialmente omisivo» en cuanto que supone la infracción del deber de contribuir, que la doctrina clasifica

²⁵ CARPIO BRIZ, D.I., “Concepto y contexto del derecho penal económico”, cit., pp. 21 y 22.

²⁶ STC núm. 101/2012, de 8 de mayo. FJ 3º.

²⁷ STS (Sala Segunda) núm.632/2018, FJº 6 (ponente: Sr. D. Pablo Llarena Conde).

dentro de los «mandatos de determinación», que llevan a clasificar el delito dentro de la categoría de «en blanco»²⁸.

Sin embargo, tal y como expresamente declara el Tribunal Supremo, el reenvío a normas extrapenales no convierte este delito en una norma tributaria sino una norma estrictamente penal, pues, “que el delito contra la hacienda pública constituya una norma penal en blanco no puede confundir trasplantando al ámbito de aplicación de la ley penal pautas de la legislación administrativa o tributaria. A efectos penales hay que estar a lo dispuesto en los arts. 2 y 7 CP: irretroactividad de la ley penal, salvo que resulte favorable; y aplicación, en consecuencia, de la ley vigente en el momento de comisión del delito teniéndose por tal el tiempo de realización de la conducta u omisión del acto obligado”²⁹.

En la doctrina, un sector mayoritario sostiene que este delito contiene una ley penal en blanco. Sin embargo, aunque algunos autores, como MORALES PRATS, sostienen que dicha remisión debe realizarse para determinar la autoría del sujeto activo, que tiene que ser titular de “un deber jurídico extrapenal, cualificado y acotado por el ordenamiento tributario, de carácter propio, personal e intransferible”³⁰. FERRÉ OLIVÉ, seguidor de esta corriente, defiende también que es la ley fiscal la norma extrapenal que completa el tipo penal en blanco del art. 305 CP³¹. La autora MATELLANES RODRÍGUEZ, dentro de la categoría de tipos penales en blanco diferencia dos subcategorías en función del nivel de dependencia de la norma penal a la extrapenal, que son, un modelo de accesoriedad limitada o relativa y un modelo de accesoriedad absoluta o extrema, perteneciendo el art. 305 CP a la primera de ellas³².

Por el contrario, existe un sector doctrinal que sostiene que este precepto contiene son elementos típicos normativos. Según AYALA GÓMEZ,

²⁸ STS (Sala Segunda) núm. 1885/2017 de 24 de mayo, FJ 2º, (ponente: Sr. D. Luciano Varela Castro).

²⁹ STS (Sala Segunda) núm. 740/2018 de 6 febrero, FJ 1º, (ponente: Sra. Dª Ana María Ferrer García).

³⁰ MORALES PRATS, F., “Comentarios al Nuevo Código Penal”, Gonzalo Quintero Olivares (dir.), Fermín Morales Prats (coord.), 7ª ed. Aranzadi, Pamplona, 1996, p. 723.

³¹ FERRÉ OLIVÉ, J.C., “La responsabilidad penal del asesor fiscal en la era del *compliance*”, cit., p. 616.

³² MATELLANES RODRÍGUEZ, N., “Especial referencia al carácter accesorio del derecho penal económico”, en Antonio Camacho Vizcaíno (dir.), *Tratado de derecho penal económico*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, p.131.

“no puede —ni debe— extraerse la consecuencia de que el delito es un tipo penal en blanco *stricto sensu* de manera que la totalidad de sus elementos configuradores estén necesariamente prediseñados o establecidos por las normas extrapenales. Tal postura termina por negar autonomía al derecho penal y lo convierte en un derecho puramente sancionador y, en el ámbito de las conductas, reduce su contorno a los aspectos tributarios”³³.

En mi opinión, el art. 305.1 CP no contiene una ley penal en blanco, sino de un elemento normativo que remite, ello es así, porque las normas penales en blanco, que como se ha expuesto con anterioridad pueden colisionar con el principio de legalidad, deben ser enunciadas por el Legislador de manera expresa, siendo este uno de los requisitos jurisprudenciales que se han elaborado para el uso de este tipo de remisiones normativas.

El ejemplo prototípico que autores como SANTA CECILIA GARCÍA utilizan cuando escriben sobre las leyes penales en blanco es el art. 325 CP, en el que la conducta solo es típica si se realiza “contraviniendo las leyes u otras disposiciones de carácter general protectoras del medio ambiente”. Claramente se trata de una remisión normativa a la legislación relativa a la protección medioambiental (normativa extrapenal) que completa el presupuesto de hecho del tipo penal³⁴. Sin embargo, el sujeto activo del art. 325 CP, es cualquier persona física o jurídica (“el que”) que contravenga dicha normativa.

Pues bien, el art. 305 CP no contiene esta referencia expresa a la normativa tributaria. Los diferentes presupuestos de hecho de la norma penal viene expresamente referenciados en el propio tipo (“eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma”). En consecuencia, ninguna norma pasa a integrarse en el tipo penal, siendo la remisión necesaria únicamente a efectos de interpretar el significado y alcance de las modalidades comisivas: Según la modalidad

³³ AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: art. 349 del Código penal*, cit., p. 96.

³⁴ SANTA CECILIA GARCÍA, F., “Delitos contra los recursos naturales y el medioambiente”, en Francisco Javier Álvarez García, Miguel Ángel Cobos Gómez de Linares, Pilar Gómez Pavón, Araceli Manjón-Cabeza Olmeda, Amparo Martínez Guerra (coords.), *Libro homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, p. 845.

comisiva frente a la que nos encontremos y las circunstancias concretas del caso será labor del juez interpretar, a la luz de los arts. 35 y 36 de la Ley General Tributaria, a quien va dirigida la norma tributaria que se ha contravenido (obligado tributario, contribuyente, sustituto...) para determinar quién es el sujeto activo de este delito.

2. DELITO DE DOMINIO O DELITO DE INFRACCIÓN DE DEBER

Este epígrafe trata tres de las posturas doctrinales que existen en torno a la calificación del delito de fraude fiscal, que lo consideran delito de dominio, de infracción de deber o mixto. Todas ellas parten de la consideración de que el art. 305 CP es un delito especial.

En palabras de MUÑOZ CONDE, “en el fondo de todo delito existe siempre una infracción de un deber, el deber de respetar el bien jurídico protegido en el tipo penal en cuestión (no matar, no hurtar, etc.)”. No obstante, mientras que, en la mayoría de los delitos, el deber es genérico e “incumbe a cualquier persona por el hecho mismo de la convivencia” (delitos de dominio), en otros existe un deber específico (delitos de infracción de deber) “que sólo obliga a un determinado círculo de personas”³⁵. La misma opinión comparte FEIJOO SÁNCHEZ, para quién, el fundamento en base al cual adquiere relevancia penal el incumplimiento de estos deberes es, en el caso de los generales, “la libertad organizativa” y en los deberes específicos “la existencia de posiciones jurídicas que obligan a organizarse de forma solidaria con otros ámbitos de organización”³⁶. La razón por la cual, según este autor, la doctrina ha dividido los delitos en tipos de infracción de deber y de dominio, es porque los deberes generales son deberes sociales esenciales que protegen bienes necesarios para el avance y evolución de nuestra sociedad y que deben ser asumidos por todos los ciudadanos.

³⁵ MUÑOZ CONDE, F., “La omisión”, en Francisco Muñoz Conde (dir.), Mercedes García Arán (dir.), *Derecho Penal. Parte General*, 10ª edición, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, p. 223.

³⁶ FEIJOO SÁNCHEZ, B., “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial. Esbozo de una teoría general de los delitos económicos.” *Revista para el análisis del Derecho*. Barcelona, 2009, pp. 17 y siguientes.

La distinción entre unos y otros, que puede parecer abstracta, es en realidad una controversia dogmática trascendental en el ámbito práctico pues, en función de si nos decantamos por la Teoría del dominio final del hecho o por la Teoría de la infracción del deber, podrá exigirse o no responsabilidad penal a los *extranei* que intervengan en la comisión de un delito especial.

2.1. EL DELITO DE INFRACCIÓN DE DEBER

Tal y como se ha adelantado en el epígrafe anterior, los delitos de infracción de deber son aquellos delitos cuyo tipo de injusto no se fundamenta en la lesión de un bien jurídico protegido, sino en la infracción de un deber jurídico específico y que, como delitos especiales, requieren la presencia de determinadas condiciones en su autor, que vienen definidas por el incumplimiento de un deber extrapenal³⁷.

PÉREZ ROYO señala que la razón de ser de esta categoría de delitos trae causa de la problemática que, en relación con la autoría y participación, se plantea en los delitos especiales cuando el delito es cometido por un *extraneus*³⁸. Para BACIGALUPO, S., el problema de autoría y participación del extraneus en los delitos especiales no puede resolverse siguiendo la Teoría del dominio del hecho. Para esta autora, la Teoría de los delitos de infracción de deber “es válida para la explicación dogmática de las reglas de la autoría y la participación de ciertos tipos penales en el derecho español vigente. Su principal consecuencia dogmática y práctica es la modificación de las reglas de la accesoriedad de la participación”³⁹.

En opinión de FEIJOO SÁNCHEZ, la diferencia entre los delitos de infracción de deber y de dominio, se encuentra en el fundamento de la responsabilidad de los sujetos “con respecto del hecho descrito en la ley penal” y dice que “existen dos modelos para construir un injusto penal e imputar el

³⁷ PÉREZ ROYO, F., “Octava mesa redonda. Delito fiscal y ocultación”, cit., p. 3.

³⁸ PÉREZ ROYO, F., “Octava mesa redonda. Delito fiscal y ocultación”, cit., p. 220.

³⁹ BACIGALUPO, S., “Autoría y participación en delitos de infracción de deber”, ed. Marcial Pons, Madrid, 2007, p. 15.

hecho descrito en la norma: bien a partir de la propia libertad organizativa o bien a partir de la existencia de posiciones jurídicas que obligan a organizarse de forma solidaria con otros ámbitos de organización (...) Más bien de lo que se trata en el fondo, es que si existen dos categorías distintas de injusto penal, lo lógico es que los criterios normativos para definir quién es la figura central del suceso presenten características diferentes”⁴⁰.

El delito fiscal en su modalidad de impago, como delito especial propio, plantea el problema de que solo pueda ser imputado en concepto de autor, el titular del deber extrapenal incumplido. Para AYALA GÓMEZ, el presupuesto de la tipicidad del delito fiscal es la relación jurídico-tributaria que existe entre sujeto activo y Administración Pública y el tipo penal se construye sobre la base de las obligaciones contenidas en la norma extrapenal -la Ley General Tributaria-⁴¹. Por esta razón, sostiene que la tipicidad de las conductas se encuentra “en la infracción de aquellos deberes de declaración e información que, constituyendo <<la viga maestra>> sobre la que se asienta la aplicación de los tributos, debe ser identificado como el <<componente defraudatorio>> del artículo 305 del Código penal”⁴².

En consecuencia, para conocer el alcance de la conducta típica es necesario remitirse a las normas que regulan la relación jurídico-tributaria y, así, conocer las obligaciones y deberes específicos de los que es titular el sujeto activo.

Las infracciones y sanciones tributarias encuentran su regulación básica en el Título IV de la LGT/2003 (arts. 178 a 212) pero le son de aplicación los principios reguladores de la misma en materia administrativa (art. 178 LGT) por lo que también habrá que estar a lo dispuesto en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de *Régimen Jurídico del Sector Público* (capítulo III del Título Preliminar) y a la Ley 39/2015 de 1 de octubre, del *Procedimiento Administrativo Común de las*

⁴⁰ FEIJOO SÁNCHEZ, B., “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial. Esbozo de una teoría general de los delitos económicos.”, cit., p. 17.

⁴¹ AYALA GÓMEZ, I., “Los delitos contra la Hacienda Pública relativos a los ingresos tributarios: el llamado delito fiscal del artículo 305 del Código Penal”, en Emilio Octavio de Toledo y Ubieto (dir.), *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, p. 101.

⁴² AYALA GÓMEZ, I., “Los delitos contra la Hacienda Pública relativos a los ingresos tributarios: el llamado delito fiscal del artículo 305 del Código Penal”, cit., p. 115.

Administraciones Públicas (D.A.1ª). También el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, *por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario*. Además, existen normas sancionadoras específicas, que son las leyes propias de cada tributo y que también resultan de aplicación.

MORALES PRATS, sostiene que el delito fiscal requiere para su comisión que el sujeto activo sea titular de “un deber jurídico extrapenal, cualificado y acotado por el ordenamiento tributario, de carácter propio, personal e intransferible”⁴³. En los mismos términos, MARTÍNEZ-BUJÁN entiende que la conducta típica del delito fiscal se fundamenta en que al sujeto activo le sea exigible el cumplimiento de una obligación –que incumple- de acuerdo con las normas del Derecho Tributario⁴⁴, sin embargo, defiende la creación de una categoría a la que denomina *delitos especiales propios de naturaleza mixta*, en la que incluye el delito fiscal, y cuyo rasgo esencial es la presencia de elementos propios de la categoría de delitos de infracción de deber y también de dominio⁴⁵.

2.2. EL DELITO DE DOMINIO

Las distintas formas de intervención en el delito pueden distinguirse, en algunos casos, mediante la aplicación de un criterio objetivo-material: el dominio del hecho, según el cual, “es autor quien domina finalmente la realización del delito, es decir, quien decide en líneas generales el sí y el cómo de su realización”⁴⁶.

Existen otras categorías de delitos -de infracción de deber- en las cuales, además, es necesario que el sujeto sea titular de un deber específico. El resto

⁴³ MORALES PRATS, “Comentarios al Nuevo Código Penal”, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996, pp. 723.

⁴⁴ MARTÍNEZ- BUJÁN PÉREZ, «Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria», en *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas derecho y economía*, Ed. Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 72 y 73.

⁴⁵ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte General*, 2ª ed., 2007, pp. 311 y 531; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, «Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria», cit., pp. 73 y ss.

⁴⁶ MUÑOZ CONDE, F., “Autoría y participación”, en Francisco Muñoz Conde (dir.), Mercedes García Arán (dir.), *Derecho Penal. Parte General*, 10ª edición, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, p. 410.

de delitos, es decir, aquellos en los que es sujeto activo quien ostenta el dominio final del hecho, son los denominados delitos de dominio.

Para aquellos autores que sostienen que el delito fiscal es un delito de dominio, la posición del sujeto activo se fundamenta en la protección de un bien jurídico y su determinación se lleva a cabo, no solo constatando la infracción de una obligación tributaria sino mediante la aplicación de la Teoría del dominio del hecho, en aras a comprobar si el sujeto en cuestión es quien ha decidido el sí y el cómo de la realización de la conducta típica.

Para autores como SILVA SÁNCHEZ o MARTÍNEZ-BUJÁN, el delito del art. 305 CP tiene un componente de infracción de deber y otro de dominio puesto que su estructura del injusto se asienta sobre la base de la lesión de un bien jurídico, que es el patrimonio de la Hacienda Pública y que, a su vez, es una obligación jurídico-tributaria de toda la sociedad. En palabras del autor, “en estos delitos la infracción del deber extrapenal específico es ciertamente un elemento integrante del tipo objetivo y, por consiguiente, delimita el círculo de sujetos activos, pero no fundamenta exclusivamente el injusto, con lo cual la determinación de la autoría no sólo exige la presencia de tal infracción del deber, sino además la atribución del ulterior (o ulteriores) requisito típico con arreglo al criterio del dominio sobre el riesgo típico”⁴⁷.

En mi opinión, el delito fiscal, en su modalidad de elusión del pago de tributos, es un delito de infracción de deber en el que uno de los elementos del tipo objetivo es el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. No obstante, estoy de acuerdo con la corriente doctrinal que incluye el delito del art. 305 CP en una categoría mixta, puesto que también tiene elementos propios de los delitos de dominio y requiere para su comisión el uso de artificios engañosos con el fin de ocultar información a la Hacienda Pública para obstaculizar su deber de control y recaudación.

⁴⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, cit., p. 76.

2.3. POSICIÓN DE LA JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA

Reiterada jurisprudencia reconoce el carácter de norma parcialmente en blanco del delito fiscal, ya que, para la determinación de la cuota tributaria defraudada se ve complementado mediante la remisión a la normativa fiscal. (STS (Sala Segunda) núm. 832/2013 de 24 de octubre). Los deberes fiscales, cuyo fraude es constitutivo de delito, también se encuentran en normas extrapenales. Según el Alto Tribunal esta remisión normativa es también una ley penal en blanco y dice, respecto del deber fiscal, que “está contemplado en la respectiva ley fiscal que establece el impuesto y requiere, en general, que el sujeto pasivo del impuesto ponga en conocimiento de la Administración, con corrección, en forma completa y sin falsedad, los respectivos hechos imponible ocurridos dentro del ejercicio fiscal correspondiente.” (STS (Sala Segunda) núm. 13/2006 de 20 de enero).

Son numerosos los pronunciamientos en los que el Tribunal Supremo incluye el delito fiscal en la categoría de delitos de infracción de deber. A título de ejemplo, SSTS (Sala Segunda) núm. 407/2018, de 18 de septiembre, núm. 740/2018 de 6 febrero o núm. 751/2017, de 23 noviembre, en la que se dice que, “Desde la perspectiva expuesta, el tipo penal, configurado como un delito de infracción de deber (del deber de satisfacer impuestos y cumplir las obligaciones tributarias) es imputable a quien infringe ese deber y a quien se coloca en situación de aparente titular de un derecho de reclamación para generar un crédito falso contra la hacienda, en definitiva defraudando para la obtención de una devolución indebida”.

Sin embargo, para hablar de la comisión del delito no basta con el simple impago de las obligaciones tributarias, pues, en palabras del Tribunal Supremo, “el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante”. Esta interpretación, según el Alto tribunal, encaja mejor con el art. 305 CP, que comienza, textualmente, dirigiéndose al que “defraude”, lo que se traduce, según el Tribunal Supremo, en que “es preciso defraudar, lo cual implica una infracción del deber mediante una conducta de ocultación de la realidad en la que aquél se basa o

se origina”. (STS (Sala Segunda) núm. 1505/2005 de 25 de noviembre). Esta línea jurisprudencial sigue vigente y ha sido aplicada en pronunciamientos más recientes, como la STS (Sala Segunda) núm. 374/2017, de 24 de mayo, que aclara que, a pesar de incluir el delito fiscal en la categoría de delitos de infracción de deber, “lo que no basta es la mera elusión de la presentación de la preceptiva declaración y liquidación, o la inexactitud de ésta, ya que el desvalor de la acción exige el despliegue de «una cierta conducta o artificio engañoso», que lleva a incluir este delito dentro de la categoría de los de «medios determinados» funcionales para mantener oculta a la Hacienda la existencia del hecho imponible”.

Personalmente, comparto con el Tribunal Supremo esta posición respecto de la modalidad de elusión de pago del delito fiscal. Sin embargo, en las dos modalidades restantes consistentes en “obtener indebidamente devoluciones o beneficios fiscales”, tal y como expone la citada STS (Sala Segunda) núm. 751/2017, de 23 noviembre, el sujeto activo del delito se coloca ficticiamente en la posición de sujeto tributario, pero no hay ninguna obligación o derecho fiscal que lo vincule con la Hacienda Pública, puesto que la relación jurídico-tributaria que se pretende hacer ver no existe. En este supuesto, en mi opinión, se trata de un delito de dominio. En conclusión, no puede establecerse una estructura típica general del delito de fraude fiscal, sino que, dependiendo de la modalidad en la que nos encontremos, los elementos típicos son distintos y, consecuentemente, la inclusión del delito dentro de las diferentes categorías dogmáticas (tipo especial, común, de infracción de deber, de dominio, etc.) también varía.

3. AUTORÍA

3.1. CONCEPTO

Según el grado de participación de los sujetos en el hecho delictivo podemos hablar de autores y partícipes. Las diferencias entre unos y otros dependen de la delimitación de los propios conceptos de autoría y participación, que se construyen a partir de la noción de autoría⁴⁸. Sin embargo, no existe un único concepto de autor sino varios, entre los que se encuentran, por ejemplo, el concepto legal, unitario, estricto o extensivo.

El art. 28 del CP español recoge quiénes son autores. Según MARTÍNEZ-BUJÁN, el Código Penal español sigue, de un lado, un concepto lógico-gramatical de autoría, que hace referencia a quién realiza el tipo penal y, de otro lado, un concepto de responsabilidad a título de autor⁴⁹. Para MUÑOZ CONDE, el art. 28 del CP recoge un concepto amplio de autor dentro del cual es necesario distinguir las formas de autoría de las formas de participación asimiladas a la autoría⁵⁰. En el mismo sentido se pronuncia MIR PUIG, quien defiende un concepto de autor en sentido estricto, según el cual es autor “el sujeto a quien se puede imputar uno de tales hechos como suyo”. El autor, citando a WELZEL, atribuye tal condición a “el «quién» anónimo de los referidos tipos legales. Esto significa que, en este sentido, los tipos de la Parte Especial son tipos de autoría, pues es autor quien los realiza. (...) el «verdadero» autor de un hecho sería, en efecto, aquél que lo realiza y del que se puede afirmar que es «suyo»”⁵¹. Este es un concepto objetivo-formal de autor, propio de la Teoría del dominio del hecho, seguida por gran parte de la Doctrina que, sin embargo, no es aplicable a los delitos de infracción de deber, en los que, según DE LA CUESTA AGUADO “la caracterización (fundamento y límites) de la autoría no puede hacerse sobre el dominio del hecho, sino en la infracción de un deber específico que vincula al

⁴⁸ MIR PUIG, S., “Tipos de autoría y tipos de participación”, cit., p. 376.

⁴⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Desarrollos de la dogmática de la autoría en el Derecho penal económico y empresarial. Peculiaridades a la luz de la concepción significativa de la acción (y del Código penal español)”, en Eduardo Demetrio Crespo (dir.), Mónica de la Cuerda Martín y Faustino García de la Torre García (coords.), *Derecho penal económico y teoría del delito*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, p. 240.

⁵⁰ MUÑOZ CONDE, F., “Autoría y participación”, cit., p. 408.

⁵¹ MIR PUIG, S., “Tipos de autoría y tipos de participación”, cit., p. 377.

autor”. Por esta razón, la autora plantea que la distinción entre estas dos categorías y su fundamento, “hay que buscarla en la relevancia de la intervención en el delito, en función de la concreta regulación típica y de la afectación al bien jurídico protegido”⁵² y distingue, dentro del art. 28 CP, tres conceptos distintos, que son: autor directo, coautor y autor mediato⁵³. En el mismo sentido, MARTÍNEZ-BUJÁN entiende que el elemento básico de los delitos de infracción de deber que caracteriza la autoría es “la vulneración de un deber extrapenal o pretípico (antepuesto en el plano lógico a la norma penal) que incumbe a una determinada clase de sujetos”, en los que lo relevante es la infracción del deber, quedando al margen la manera en la que la misma se produce⁵⁴.

3.2. EL AUTOR DEL DELITO FISCAL

El artículo 305.1 CP castiga a quién por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local realizando una serie de conductas típicas y en cantidad igual o superior a 120.000 euros.

Antes de profundizar en el problema de la autoría del delito fiscal, conviene recordar que nos encontramos ante un delito en el que cada modalidad tiene una estructura típica diferente. En su modalidad de impago, se trata de un tipo especial propio, en el que solo puede ser autor quién reúne los requisitos y la cualificación que el tipo exige y que es un elemento esencial del injusto⁵⁵. El gran problema que se presenta en relación con la autoría en los delitos especiales propios es determinar el grado de responsabilidad penal que merece el *extraneus* que actúa como autor.

⁵² DE LA CUESTA AGUADO, P.M. (2013) “Autoría y participación en los delitos contra la Administración Pública”, cit., p.94.

⁵³ DE LA CUESTA AGUADO, P.M. (2013) “Autoría y participación en los delitos contra la Administración Pública”, cit., p.98.

⁵⁴ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Caracterización general: Realización/Ejecución (objetiva y positiva) del significado específico del hecho”, en *La autoría en Derecho penal*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 97.

⁵⁵ DE LA CUESTA AGUADO, P.M. (2013) “Autoría y participación en los delitos contra la Administración Pública”, cit., p.91.

Conviene recordar también que, la acción típica del delito fiscal, que consiste en defraudar a la Hacienda Pública, tal y como plantea la Doctrina mayoritaria⁵⁶, no consiste estrictamente en incumplir la obligación tributaria y causar un daño a la Hacienda Pública, que se materializa en el fraude de la cantidad económica que el tipo recoge, sino que, “debe exigirse algo más: que ese perjuicio haya sido causado por una conducta que permita su calificación como defraudación, de manera similar a lo que sucede en los otros tipos contemplados por el Código. De otra forma, el tipo del delito fiscal se adentraría en el terreno de la prisión por deudas, inaceptable en el Derecho Penal democrático, o simplemente moderno”⁵⁷. Esta línea doctrinal ha sido acogida desde hace tiempo por la Jurisprudencia española (SSTS (Sala Segunda) núm. 1505/2005 de 25 de noviembre, núm. 523/2015 de 5 octubre, núm. 40/2020 de 6 febrero).

Hechas las anteriores consideraciones previas, ahora sí, podemos profundizar en la autoría del delito fiscal y los problemas dogmáticos que se suscitan en torno a la misma y, para ello, voy a referirme a los tres conceptos de autor que contiene el art. 28 del CP: Autor directo, coautor y autor mediato.

El autor directo, en la modalidad delictiva de elusión del pago de tributos, nunca puede ser el sujeto no cualificado, solo puede serlo el obligado tributario. Cuestión distinta es que, al no tratarse de un delito de propia mano, la acción típica pueda ser llevada a cabo por el *extraneus*, pero, si la actuación del *intraneus* no resulta punible a título de autor, el hecho delictivo realizado por el *extraneus*, de acuerdo con el principio de unidad del título de imputación, quedaría impune⁵⁸.

Sin embargo, tal y como apuntábamos en el epígrafe anterior, en las dos modalidades delictivas restantes (obtención indebida de devoluciones o beneficios fiscales), no existe un deber personal, por lo que no existe obligado tributario y, consecuentemente, no se trata de un delito especial, ya que cualquier

⁵⁶ PÉREZ ROYO, F., “Octava mesa redonda. Delito fiscal y ocultación”, en Miguel Bajo Fernández (dir.), *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública*, ed. Universitaria Ramón Areces, 2007, p. 219.

⁵⁷ PÉREZ ROYO, F., “Octava mesa redonda. Delito fiscal y ocultación”, cit., p. 219.

⁵⁸ DE LA CUESTA AGUADO, P.M. (2013) “Autoría y participación en los delitos contra la Administración Pública”, cit., p.98.

sujeto puede hacerse pasar por el titular de la devolución o beneficio fiscal y obtenerlo de manera indebida, cometiendo así la acción típica. Por tanto, en esta modalidad cualquiera puede ser autor directo de acuerdo con la Teoría del dominio del hecho.

La coautoría es, en palabras de MUÑOZ CONDE, “la realización conjunta de un delito por varias personas que colaboran consciente y voluntariamente”⁵⁹. La coautoría de los delitos especiales de infracción de deber, tal y como plantea DE LA CUESTA AGUADO, debe analizarse en base a “la configuración del concreto deber infringido porque si el “conjunto de deberes” que deben ser infringidos para cometer el tipo, permiten la co-infracción, los co-infractores bien podrían ser coautores”⁶⁰. No obstante, los deberes frente a los que nos encontramos en la modalidad de elusión del pago de tributos son deberes de carácter personal, ya que se basan en la capacidad económica de la persona obligada (art. 3.1 LGT), por lo que solo el obligado tributario puede defraudar a la Hacienda Pública mediante la elusión del pago de un concreto tributo que él, personalmente, está obligado a satisfacer. De nuevo, si se trata de obtención indebida de devoluciones o beneficios fiscales sí es posible la coautoría que, al igual que en el resto de delitos de dominio, es posible establecer siguiendo la Teoría del dominio del hecho y analizando las distintas aportaciones de los sujetos al curso causal del delito, que deben ser necesarias y debe haberse producido un consenso y división del trabajo entre los intervinientes así como la asunción como propios de los resultados y objetivos del delito⁶¹.

Por último, es autor mediato “quien utiliza como instrumento a una persona que ejecuta materialmente el hecho sin antijuridicidad o sin posibilidad de imputación a título personal”⁶². MARTÍNEZ-BUJÁN lo define como un autor en sentido estricto que “indudablemente, realiza o ejecuta el hecho previsto en el correspondiente tipo de la Parte especial como propio, con la única particularidad de que no realiza el tipo él solo de manera inmediata ni lo realiza

⁵⁹ MUÑOZ CONDE, F., “Autoría y participación”, cit., p. 413.

⁶⁰ DE LA CUESTA AGUADO, P.M. (2013) “Autoría y participación en los delitos contra la Administración Pública”, cit., p.98.

⁶¹ DE LA CUESTA AGUADO, P.M. (2013) “Autoría y participación en los delitos contra la Administración Pública”, cit., p.100.

⁶² DE LA CUESTA AGUADO, P.M. (2013) “Autoría y participación en los delitos contra la Administración Pública”, cit., p.100.

conjuntamente con otros (coautores), sino que “se sirve de otra persona como instrumento”⁶³. Para este autor, la Teoría de la autoría mediata clásica solo existe cuando la actuación que el hombre de atrás realiza sobre el sujeto que ejecuta materialmente la acción, convierte a este en un auténtico instrumento, equiparable a un animal o una fuerza de la naturaleza, incapaz de comprender completamente el sentido de su conducta, sin libertad o sin conocimiento de la situación⁶⁴ y que debe realizar, al menos, el sustrato material del tipo de acción, ya que en ciertos delitos, como el delito fiscal, su falta de cualificación hace imposible que pueda realizar la acción típica en sí⁶⁵.

El problema que surge en este punto es, cómo resolver la laguna de punibilidad que se crea cuando el *intra-neus* se sirve de un *extra-neus* para que realice la acción típica. Este es el supuesto de la autoría mediata con instrumento doloso no cualificado -criticado por algunos autores por constituir un concepto extensivo de autor-. Tal y como se ha dicho con anterioridad, el delito fiscal, en su modalidad de elusión de pago, es un tipo especial propio en el cual, el sujeto activo solo es imputable a título de autor si concurre en él la condición de obligado tributario.

La Doctrina mayoritaria sostiene que en este supuesto no puede hablarse de autoría mediata, puesto que el sujeto no cualificado actúa libremente y con conocimiento de la situación, sin que concurra en él la condición especial necesaria para ser considerado autor. Consecuentemente, el “hombre de atrás” (*intra-neus*) ni si quiera podría ser imputado a título de partícipe porque no puede ser responsable penal de una conducta atípica⁶⁶. En opinión de MUÑOZ CONDE, seguidor de esta postura doctrinal, lo esencial en la autoría mediata es que el “hombre de atrás”, que denomina “autor material”, tenga el dominio del hecho. De lo contrario podrá ser inductor, pero no autor mediato⁶⁷. No obstante,

⁶³ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. “Autoría mediata”, en *La autoría en Derecho penal*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, p. 147.

⁶⁴ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. “Autoría mediata”, en *La autoría en Derecho penal*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 203 y 214.

⁶⁵ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Desarrollos de la dogmática de la autoría en el Derecho penal económico y empresarial. Peculiaridades a la luz de la concepción significativa de la acción (y del Código penal español)”, cit., p. 243.

⁶⁶ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. “Autoría mediata”, en *La autoría en Derecho penal*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, p. 248.

⁶⁷ MUÑOZ CONDE, F., “Autoría y participación”, cit., pp. 411 y 412.

esto no resulta de aplicación en los delitos especiales de infracción de deber, en los que el autor no puede ser un sujeto no cualificado. Para MARTÍNEZ-BUJÁN, no hay duda de que “materialmente lo que el instrumento lleva a cabo es una conducta de participación (cooperación necesaria o complicidad) en un tipo penal, pero se trata de una conducta que, a la postre, solo podrá ser efectivamente castigada (en virtud de los arts. 28 y 29 CP) si existe un autor al que atribuir la realización de ese tipo”⁶⁸.

Una de las soluciones utilizadas por parte de la Doctrina para cubrir estas lagunas de punibilidad es la prevista en el art. 31 CP, que hace responsable penal a quien actúa en representación legal o voluntaria de una persona física. De acuerdo con esta regla, el sujeto que actúa como instrumento y que realiza la acción típica, realiza dicha acción en nombre del “hombre de atrás”, en el cual concurre la condición especial del tipo, que le transmite al sujeto *extraneus*. De esta manera, el *extraneus* podría ser considerado autor y el *intraneus* podría ser castigado como inductor. Esta tesis doctrinal, en mi opinión, no es aplicable al delito fiscal en su modalidad de impago porque lo impide la propia naturaleza del delito (especial propio), cuyo rasgo diferenciador es que solo puede ser autor del mismo aquél sujeto en el que concurren las condiciones, características o requisitos especiales que el tipo exige. Podría decirse que autor y *extraneus* son conceptos totalmente incompatibles ya que nos encontramos ante un delito de infracción de deber en el que la obligación que recae en el sujeto activo es de carácter personal y es precisamente la relación material entre el obligado *tributario* y el bien jurídico lo que fundamenta su responsabilidad penal⁶⁹.

La jurisprudencia española resuelve la cuestión de la autoría de la siguiente manera: El Tribunal Supremo, en su STS (Sala Segunda) núm. 374/2017 de 24 de mayo, enuncia como fundamento de la imputación del hombre de sus actos, la libertad del mismo. Partiendo de la consideración de que el delito fiscal es un delito especial, en el que solo puede ser autor el deudor tributario y que no es de propia mano -por lo que no se exige que el autor lleve a cabo el comportamiento típico-, hace alusión expresa a la Teoría de la imputación

⁶⁸ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. “Autoría mediata”, en *La autoría en Derecho penal*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, p. 253.

⁶⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. “Autoría mediata”, en *La autoría en Derecho penal*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, p. 258.

objetiva del hecho, que consiste en atribuir a un sujeto el hecho como suyo, partiendo, en primer lugar, del presupuesto de que la conducta del autor genere un riesgo no permitido y típicamente relevante. Este primer escalón de la Imputación objetiva se ve sobrepasado cuando la conducta fraudulenta supone la infracción de deberes positivos, en los que, según el Alto Tribunal, “el sujeto especial está sometido, por su posición en la relación jurídica tributaria, a deberes como el de veracidad y liquidación, que no pueden entenderse de manera meramente formal”. En segundo lugar, debe existir una relación de causalidad entre el riesgo creado y el resultado típico y que, en el caso del delito fiscal “se requiere que entre el hecho y el sujeto exista una relación de autoría”. Una de las estrategias de defensa que los imputados por este delito suelen adoptar ante los Tribunales es la de eximir su responsabilidad sobre el hecho delictivo escudándose en la delegación de sus obligaciones tributarias en un tercero *extraneus*; generalmente un asesor fiscal⁷⁰. No obstante, conviene señalar en este punto que el Tribunal Supremo, en la sentencia citada, resuelve esta cuestión manifestando que, al autor -sujeto cualificado- se le imputa el hecho por su aportación relevante a la creación del riesgo, “si, reuniendo las características típicas de este delito (sujeto obligado en la relación tributaria) controla efectivamente el complejo de actos que culmina con la realización del riesgo creado”.

En otros pronunciamientos, como la STS (Sala Segunda) núm. 751/2017 de 23 noviembre, el Tribunal Supremo, a la hora de abordar la autoría del delito fiscal, distingue entre la modalidad de elusión de pago y las modalidades de obtención indebida de devoluciones o beneficios fiscales. Respecto de la modalidad de impago señala que, “sólo puede ser cometido por el obligado tributario que es quien infringe el deber, por lo tanto, es un sujeto con un elemento especial de autoría”. Por el contrario, en las otras dos modalidades, “el autor no es obligado tributario porque no existe como tal, sino que su conducta es la de aparentar ser sujeto de la relación jurídica tributaria, en la que el defraudado sigue siendo Hacienda y la relación jurídica tributaria es aparente,

⁷⁰ Sobre esta cuestión profundizaré en el último epígrafe de este trabajo.

en la medida en que se crea una apariencia de devolución que es indebida, porque se dice ha sido soportada y se tiene derecho a la devolución”.

4. PARTICIPACIÓN

4.1. CONCEPTO

MUÑOZ CONDE define la participación como “la cooperación dolosa en un delito doloso ajeno” y de esta definición extrae dos deducciones. La primera de ellas es que se trata de un concepto de referencia, “que supone la existencia de un hecho ajeno (el del autor o coautores), a cuya realización el partícipe contribuye”. La segunda de las consideraciones es que no es un concepto autónomo porque depende del concepto de autor, “y que sólo en base a éste puede enjuiciarse la conducta del partícipe”⁷¹. MIR PUIG distingue dos conceptos de participación, uno de ellos en sentido amplio, que consiste en todas las formas de intervención en el hecho, incluyendo la autoría, y un concepto en sentido estricto, definido por el autor como “intervención en un hecho ajeno”⁷².

Según MUÑOZ CONDE, el primer párrafo del art. 28 CP, como hemos visto en el anterior epígrafe, contiene las auténticas formas de autoría (autoría directa, coautoría y autoría mediata). En el segundo párrafo se encuentran otras formas de intervención en el delito que son conceptualmente distintas pero que el Código penal español asimila a las primeras, que son, la inducción y la cooperación necesaria⁷³. MIR PUIG califica el concepto del primer párrafo del art. 28 CP como concepto estrictamente legal de autor y el segundo como concepto amplio. La diferencia entre ambos, según este autor, es que los primeros son autores y los segundos son partícipes considerados autores por el Código Penal⁷⁴.

⁷¹ MUÑOZ CONDE, F., “Autoría y participación”, cit., p. 416.

⁷² MIR PUIG, S., “Tipos de autoría y tipos de participación: Coautoría y participación”, en Santiago Mir Puig (dir.), Víctor Gómez Martín (coord.) y Vicente Valiente Ivañez (coord.) *Derecho Penal. Parte General*, Barcelona, ed. Reppertor, p. 410.

⁷³ MUÑOZ CONDE, F., “Autoría y participación”, cit., p. 408.

⁷⁴ MIR PUIG, S., “Tipos de autoría y tipos de participación”, cit., p. 378.

La tercera categoría de sujetos intervinientes es la de los cómplices y se recoge en el art. 29 del Código penal. Que la intervención de estos partícipes se encuentre recogida en un artículo diferente nos pone en antecedentes de que la naturaleza es distinta a la de los del segundo párrafo del art. 28⁷⁵.

Los principios de la participación son tres. En primer lugar, el principio de unidad del título de imputación, en virtud del cual “todos los intervinientes responderán por el mismo delito”. En segundo lugar, el principio de accesoriadad, por el que “la responsabilidad del partícipe está subordinada a la del autor”, y que se fundamenta, en palabras de MIR PUIG en que “el desvalor de la participación procede del desvalor del hecho principal”⁷⁶. Por último, el principio de accesoriadad limitada, según el cual “para que la conducta del partícipe genere responsabilidad penal, el autor ha de haber realizado, como mínimo, un hecho típico y antijurídico”⁷⁷. Sin embargo, no es necesario que el autor sea culpable, puesto que ésta es una cuestión de carácter personal que varía en cada sujeto interviniente en el hecho delictivo e incluso puede no estar presente en alguno de ellos⁷⁸.

A continuación, expondré algunas de las teorías más destacadas que, de acuerdo con un concepto restrictivo de autor, han sido elaboradas por la Doctrina para diferenciar la autoría de la participación.

La Teoría objetivo-formal se divide en dos corrientes, una clásica, según la cual es autor quien realice la acción ejecutiva y una corriente moderada según la cual es autor quien realiza la acción típica⁷⁹. La crítica de autores como DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO se basa en que hay muchos delitos en los que la acción típica no está expresamente descrita en el tipo, lo que hace difícil la concreción

⁷⁵ MIR PUIG, S., “Tipos de autoría y tipos de participación”, cit., p. 378.

⁷⁶ MIR PUIG, S., “Tipos de autoría y tipos de participación: Coautoría y participación”, cit., p. 410.

⁷⁷ DE LA CUESTA AGUADO, P.M. (2013) “Autoría y participación en los delitos contra la Administración Pública”, cit., p.96. También en MUÑOZ CONDE, F., “Autoría y participación”, cit., p. 416.

⁷⁸ MUÑOZ CONDE, F., “Autoría y participación”, cit., p. 417.

⁷⁹ TORRES CADAVID, N., “Aproximación a las diferentes teorías sobre la autoría y la participación en los delitos especiales”, en *La responsabilidad penal del asesor fiscal. Problemas de autoría y participación en el delito de defraudación tributaria*, Valencia, ed. Tirant lo Blanch, 2019, pp. 364 y ss.

del núcleo del tipo, cuya realización supondría la autoría de este delito, de otros actos de apoyo que serían los propios de la participación⁸⁰.

Por el contrario, la Teoría objetivo-material sigue criterios materiales o sustantivos para fundamentar los diferentes grados de intervención de los sujetos en el hecho delictivo. Se trata, principalmente, de un criterio causal, según el cual, las aportaciones que los diferentes sujetos realizan para la producción del hecho delictivo pueden ser más o menos directas y en función de ello serán más o menos responsables penalmente. Es criticada por autores como TORRES CADAVID porque no se ajusta a los principios propios de un Derecho penal de un Estado de Derecho, ya que al prescindir del tenor de los tipos se obvian criterios como el lenguaje común o la necesidad, que, según la autora, son esenciales a la hora de fundamentar la calificación de una conducta como de autoría o de participación⁸¹.

La Teoría del dominio del hecho se diferencia de las dos anteriores en que tiene en cuenta tanto elementos objetivos, que son los requisitos fácticos externos por los que se determina que el sujeto tiene el control tanto del desarrollo de los hechos como de la producción del resultado, y, por otro lado, elementos subjetivos, que consisten en que el sujeto sea consciente de que concurren en él las circunstancias objetivas que lo convierten en la figura central y, además, quiera llevarlo a cabo⁸². El principal problema que presenta esta teoría es su inadecuación a los tipos especiales de infracción de deber que no son de propia mano, ya que el sustrato material de la acción típica puede realizarlo un sujeto no cualificado.

Por último, la Teoría de los actos neutrales o neutros se creó con el fin de limitar los criterios que venían aplicándose para la determinación de la participación delictiva. Según esta teoría, son actos neutrales las “conductas asiduas y generalmente disponibles que, por regla general, se entiende que carecen de significado delictivo y que son absolutamente ajustadas a Derecho,

⁸⁰ TORRES CADAVID, N., “Aproximación a las diferentes teorías sobre la autoría y la participación en los delitos especiales”, cit., p. 367 citando a DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO.

⁸¹ TORRES CADAVID, N., “Aproximación a las diferentes teorías sobre la autoría y la participación en los delitos especiales”, cit., p. 369.

⁸² TORRES CADAVID, N., “Aproximación a las diferentes teorías sobre la autoría y la participación en los delitos especiales”, cit., pp. 370 y ss.

pero que excepcionalmente pueden estar vinculadas a una actividad delictiva ajena”. Siguiendo la corriente doctrinal de autores como JAKOBS, ROBLES o FEIJOO, para quienes la función esencial del Derecho Penal es la protección de normas esenciales, estos actos no generan responsabilidad penal porque la conducta carece de relevancia suficiente como para ser considerada delictiva⁸³. En consecuencia, las conductas que no encajen en la concepción de actos neutrales, que serán aquellas conductas que no son absolutamente ajustadas a Derecho, aunque autónomamente no constituyan un ilícito penal, y que favorezcan la comisión de un delito por parte de otro sujeto -que será considerado autor del mismo-, sí que adquirirán relevancia penal y podrá tratarse como un supuesto de participación.

4.2. EL PARTICIPE DEL DELITO FISCAL

Siguiendo un concepto restrictivo de autor, la distinción entre autor y partícipe en los delitos especiales trae causa de la diferencia de desvalor en el injusto del *intraneus* y la del *extraneus*, que se fundamenta en que el primero tiene una cualificación personal que el segundo no tiene⁸⁴.

Según el carácter de los elementos personales que el tipo prevé, MIR PUIG distingue entre aquellos elementos personales que determinan una figura de delito específica o los que constituyen un elemento típico accidental. En el primero de los supuestos nos encontramos ante delitos especiales, ya que los sujetos que no ostenten la condición personal en cuestión no pueden ser autores del delito, pero sí partícipes, bien como inductores o cooperadores necesarios o como cómplices. Para este autor, en los delitos especiales propios, como el delito fiscal en su modalidad de impago, la intervención del *extraneus* solo puede ser

⁸³ MARTÍNEZ-BUJÁN PEREZ, C. “Teoría de los actos neutrales y participación delictiva” en Eduardo Demetrio Crespo (dir.), Mónica de la Cuerda Martín y Faustino García de la Torre García (coords.), *Derecho penal económico y teoría del delito*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, pp. 137 y 158.

⁸⁴ TORRES CADAVID, N., “Aproximación a las diferentes teorías sobre la autoría y la participación en los delitos especiales”, cit., p. 343.

punible a título de partícipe en el delito del *intraneus*⁸⁵. A continuación, veremos las distintas formas de participación y su encaje en el delito fiscal.

La inducción, está prevista en el segundo párrafo del art. 28 CP y, aunque, como decimos, es conceptualmente distinta a las formas reales de autoría previstas en el primer párrafo del citado artículo, el Legislador ha decidido asimilarla a éstas y es definida en el propio Código penal como la conducta consistente en inducir directamente a otro u otros a ejecutar el hecho típico. Guarda una amplia similitud con la autoría mediata, pero para autores como MIR PUIG la diferencia está en que la autoría mediata “supone una posición de la persona de atrás más importante que la del inductor respecto al ejecutor material”⁸⁶.

La cooperación necesaria, que es también equiparada a la autoría por el Código penal, consiste en la realización de actos a través de los cuales se coopera con el autor en la comisión del delito. La complicidad se encuentra prevista en el art. 29 CP y es definida como la cooperación mediante hechos que no estén comprendidos en el concepto de cooperación necesaria. En consecuencia, la complicidad es una forma de cooperación con una entidad más débil que la prevista en el art. 28 CP⁸⁷.

Sobre la participación como cooperación necesaria en el delito fiscal, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en resoluciones como la STS núm. 374/2017 de 24 de mayo, en la que se condena al padre del futbolista Lionel Messi como cooperador necesario porque, en palabras del Alto Tribunal “el padre participa con actos esenciales en el momento de desplegarse el núcleo esencial de la acción típica y lo hace con plena consciencia de los efectos de ocultación fiscal.” En la citada sentencia los actos del cooperador se califican de “necesarios y decisivos por ser consistentes en la aportación de elementos sin los cuales esa defraudación hubiera sido muy difícil de cometer”. En iguales términos se pronuncia en una sentencia más reciente (STS núm. 693/2019 de 29 abril) en la que recuerda que “la cooperación necesaria supone la contribución al hecho criminal con actos sin los cuales éste no hubiera podido realizarse; pero

⁸⁵ MIR PUIG, S., “Tipos de autoría y tipos de participación: Coautoría y participación”, cit., p. 415.

⁸⁶ MIR PUIG, S., “Tipos de autoría y tipos de participación: Coautoría y participación”, cit., p. 417.

⁸⁷ MIR PUIG, S., “Tipos de autoría y tipos de participación: Coautoría y participación”, cit., p. 423.

diferenciándose de la autoría material y directa en que el cooperador no ejecuta el hecho típico (no presenta ni firma la liquidación impositiva, como indica el recurrente), desarrolla únicamente una actividad adyacente, colateral y distinta pero íntimamente relacionada con la del autor material de tal manera que esa actividad resulta imprescindible para la consumación de los comunes propósitos criminales asumidos por unos y otros, en el contexto del "concierto previo" (STS 88/2018, de 21 de febrero (RJ 2018, 632)). De donde no le es exigible la realización de la actividad típica.” En la citada sentencia, el Tribunal Supremo deslinda los conceptos de cooperador necesario y cómplice y dice que se distinguen en “el carácter secundario de la intervención, sin la cual la acción delictiva podría igualmente haberse realizado, por no ser su aportación de carácter necesario, bien en sentido propio, bien en el sentido de ser fácilmente sustituible al no tratarse de un bien escaso” y declara como criterio delimitador decisivo “la importancia de la aportación en la ejecución del plan del autor o autores; la complicidad requiere una participación meramente accesorio, no esencial, (...) debiendo existir entre la conducta del cómplice y la ejecución de la infracción una aportación que aunque, no sea necesaria, facilite eficazmente la realización del delito de autor principal”.

5. EL ASESOR FISCAL

5.1. INTRODUCCIÓN

Tal y como se ha expuesto en reiteradas ocasiones a lo largo de este trabajo, el delito fiscal tiene tres modalidades comisivas: elusión de pago, obtención indebida de devoluciones fiscales y obtención indebida de beneficios fiscales. Mientras que las dos últimas, en mi opinión, son delitos de dominio, la primera de ellas (impago) es un delito especial propio de naturaleza mixta, que se comete, generalmente, mediante operaciones que han sido denominadas “de ingeniería financiera”. Es decir, de cierta complejidad, cuya realización requiere de conocimientos técnicos que no suelen tener los obligados tributarios sino sus asesores fiscales, que, por su condición de *extraneus* en el delito, plantean

problemas de autoría y participación y de error de tipo vencible e invencible⁸⁸. En este último epígrafe trataré de exponer las diferentes posturas doctrinales que se han ido tomando en torno a la cuestión de la atribución de responsabilidad penal de la figura del asesor fiscal por el delito de defraudación tributaria en su modalidad de elusión de pago, así como las soluciones que jurisprudencialmente se han ido dando a este respecto.

5.2. EL ASESOR FISCAL COMO AUTOR EN EL DELITO FISCAL POR IMPAGO

A diferencia de lo que ocurre en los delitos comunes, en los cuales cualquiera puede ser autor, en los delitos especiales, los requisitos, condiciones o características que el tipo exige son imprescindibles para poder ser considerado autor del mismo. Esta limitación del círculo de posibles autores tiene como consecuencia principal que el sujeto cualificado -obligado tributario- es el único que puede ser considerado autor y, para fundar la comisión del delito en concepto de partícipe, es fundamental afirmar con carácter previo la autoría del obligado tributario. De acuerdo con lo expuesto, la participación en el delito de sujetos *extraneus*, como el asesor fiscal, solo puede plantearse en concepto de partícipe y, con carácter muy excepcional, como autor según lo dispuesto en el art. 31 CP.

El art. 31 CP prevé que, podrá ser sujeto activo de un delito especial quién, a pesar de no ser un sujeto cualificado, actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro que sí lo sea. Sin embargo, no basta con que cuente con la autorización o poder necesario para ser administrador, sino que debe intervenir directamente en el hecho y ostentar el dominio del mismo. De esta manera, el asesor fiscal se subroga en la posición del obligado tributario asumiendo una posición de garante

⁸⁸ FERRÉ OLIVÉ, J.C. “La responsabilidad penal del asesor fiscal en la era del *compliance*”, en Eduardo Demetrio Crespo (dir.), Mónica de la Cuerda Martín y Faustino García de la Torre García (coords.), *Derecho penal económico y teoría del delito*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, p. 604.

respecto del bien jurídico protegido, que sirve de fundamento para atribuirle la comisión del hecho delictivo en concepto de autor⁸⁹.

Este artículo ha sido utilizado en ocasiones por obligados tributarios como estrategia de defensa con el argumento de que la delegación de sus obligaciones tributarias en sus asesores fiscales suponía su desvinculación con el hecho delictivo. Esta fue la estrategia planteada por el futbolista Lionel Messi y que fue desvirtuada por el Tribunal Supremo en los siguientes términos: “todo sujeto, autor o interviniente participe, responderá penalmente. Al autor se le imputará por su aportación relevante a la creación del riesgo, supuesto compartido con los partícipes. Esa aportación permite considerar a quien la efectúa con su conducta como autor del delito fiscal si, reuniendo las características típicas de este delito (sujeto obligado en la relación tributaria) controla efectivamente el complejo de actos que culmina con la realización del riesgo creado. Tal dominio del devenir delictivo no desaparece, como pretende el recurrente, por delegar actuaciones en otros sujetos, si conserva la competencia para recabar la información de su cumplimiento por el delegado y si puede revocar la delegación” (STS núm. 374/2017 de 24 de mayo). Es más, en la citada sentencia califica la intervención del asesor fiscal como “otro paso más para incrementar el poder disimulador de la artimaña merezca está, o no, la consideración de «entramado»”.

5.3. EL ASESOR FISCAL COMO PARTÍCIPE EN EL DELITO FISCAL POR IMPAGO

El asesoramiento del cual los obligados tributarios se proveen para cometer el delito de fraude fiscal convierte a los asesores fiscales en colaboradores que urden las estrategias fiscales defraudatorias. Para que esta contribución adquiera relevancia penal debe ser necesariamente dolosa. Es decir, el asesor fiscal debe conocer y querer cometer el delito.

⁸⁹ FERRÉ OLIVÉ, J.C. “La responsabilidad penal del asesor fiscal en la era del *compliance*”, cit., p. 607.

FERRÉ OLIVÉ, siguiendo la Teoría de los actos neutrales, dice, respecto de la participación del *extraneus* en los delitos especiales, lo siguiente: “Lo esencial es el aspecto objetivo, es decir, el favorecimiento de la acción delictiva, con conocimiento de ello, atribuyendo responsabilidad penal a título de partícipe a quienes utilizan esas capacidades o conocimientos para favorecer la realización del delito. No es una cuestión subjetiva, aunque se requiera dolo, al menos de participar, sino objetiva, ni se trata de un problema de omisión y posición de garante, sino de contribución activa, en la que son irrelevantes los deberes de garantía⁹⁰”.

El Tribunal Supremo, en resoluciones como la STS núm. 374/2017 de 24 de mayo, se ha pronunciado sobre la definición y alcance de los actos neutrales en los siguientes términos: “como dijimos en la STS nº 34/2007 de 1 de febrero: «Una acción que no representa peligro alguno de realización del tipo carece de relevancia penal. El fundamento de esta tesis es la protección del ámbito general de libertad que garantiza la Constitución. Recordamos allí criterios para poder calificar un acto neutral como participación delictiva: se atribuye relevancia penal, que justifica la punibilidad de la cooperación, a toda realización de una acción que favorezca el hecho principal en el que el autor exteriorice un fin delictivo manifiesto, o que revele una relación de sentido delictivo, o que supere los límites del papel social profesional del cooperante, de tal forma que ya no puedan ser consideradas como profesionalmente adecuadas, o que se adapte al plan delictivo del autor, o que implique un aumento del riesgo, etc.»

La inducción no plantea problemas, pues, en el supuesto en que el asesor fiscal induzca al obligado tributario a defraudar a la Hacienda Pública y éste acepte, el hecho delictivo le será atribuido al obligado en concepto de autor y al asesor en concepto de inductor.

En los supuestos en que la iniciativa de defraudar nace del propio obligado tributario, la intervención del asesor fiscal adquirirá la forma de cooperación o complicidad. Según FERRÉ OLIVÉ, los actos con los que el asesor fiscal

⁹⁰ CORCOY BIDASOLO, M., “Mecanismos de atribución de responsabilidad penal individual en la empresa: Responsabilidad de los órganos de administración, asesores y oficiales de cumplimiento”, en Eduardo Demetrio Crespo (dir.), Mónica de la Cuerda Martín y Faustino García de la Torre García (coords.), *Derecho penal económico y teoría del delito*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, p. 115

contribuye son “actos causales con resultado lesivo, que influyen en la producción del resultado” y el asesor fiscal, a pesar de no tener una obligación tributaria, sí tiene una obligación general, que consiste en no fomentar actos delictivos. Para este autor, los actos que realiza el asesor fiscal deben ser actos relevantes para la consumación del fraude y los requisitos que deben concurrir para hablar de responsabilidad penal del asesor fiscal en concepto de partícipe son: que el asesor haya actuado siguiendo el plan delictivo del autor, que con su actuación haya generado o incrementando el riesgo y que haya actuado con dolo. La entidad del carácter esencial que presenten los actos determinará si se trata de cooperación necesaria o complicidad⁹¹.

Mención aparte merecen las acciones neutrales -a las que ya se ha hecho referencia con anterioridad- que se presentan como consejos profesionales respetuosos con la legalidad. Se trata de actuaciones profesionales adecuadas que, sin embargo, pueden generar un riesgo de actuación delictiva. FERRÉ OLIVÉ, al igual que MARTÍNEZ-BUJÁN, consideran que “sólo habrá participación punible cuando el sujeto viole un estándar normativo profesional o laboral, cuando se advierta en la conducta del asesor una referencia de sentido delictivo objetiva e inequívoca, acompañada de dolo directo o eventual” ⁹².

FERRÉ OLIVÉ, a la hora de abordar la responsabilidad penal del asesor fiscal diferencia dos cuestiones. En primer lugar, la responsabilidad penal del asesor fundada en que no defendió los intereses públicos y, en segundo lugar, el supuesto de los asesoramientos erróneos. Respecto al primero, recuerda el autor que, el asesor fiscal no es garante directo del bien jurídico tutelado y, en consecuencia, no tiene el deber de defender los intereses de la Administración Tributaria, lo que impide que pueda exigírsele que compruebe o verifique la veracidad de los datos que le aporta el obligado tributario o que informe a la Administración de las conductas irregulares de su cliente⁹³. En opinión de MARTÍNEZ-BUJÁN, existe en nuestra sociedad un “nivel de indiferencia, insolidaridad o neutralidad permitida como consecuencia del reparto social de

⁹¹ FERRÉ OLIVÉ, J.C. “La responsabilidad penal del asesor fiscal en la era del *compliance*”, cit., p. 608.

⁹² FERRÉ OLIVÉ, J.C. “La responsabilidad penal del asesor fiscal en la era del *compliance*”, cit., p. 610. También en MARTÍNEZ-BUJÁN PEREZ, C. “Teoría de los actos neutrales y participación delictiva”, cit., p. 146.

⁹³ FERRÉ OLIVÉ, J.C. “La responsabilidad penal del asesor fiscal en la era del *compliance*”, cit., p. 610.

ámbitos de competencia” que hace que los particulares no tengan obligación de actuar con el fin de proteger a la Administración de los fraudes de terceros⁹⁴.

La segunda cuestión que diferencia FERRÉ OLIVÉ -asesoramientos erróneos- también se divide en dos supuestos. En primer lugar, el supuesto de que el obligado tributario incurriese en error de tipo, por desconocer su deber tributario. En tal caso, el asesor fiscal no tendría responsabilidad penal por su actuación, debido al principio de accesoriedad de la participación. Por el contrario, si se apreciase en la conducta del obligado tributario un error de prohibición vencible, el asesor podría ser responsable penal a título de partícipe. El error es, en ocasiones, uno de los argumentos planteados por los obligados tributarios en sus recursos tras ser condenados por fraude fiscal. Como se ha expuesto anteriormente, la figura de los asesores fiscales es utilizada por los obligados tributarios para desvincularse de la comisión del delito. Frente a este argumento los tribunales califican su conducta de “ignorancia deliberada” y, por tanto, punible.

En la STS núm. 374/2017, de 24 de mayo, el argumento de defensa del obligado tributario recurrente fue que no era conocedor de la ilicitud de las declaraciones fiscales confeccionadas por sus asesores, pues la ilicitud sólo puede ser conocida si se relaciona el hecho con una norma, para él desconocida y, como lego en derecho, recurrió a especialistas en materia fiscal para que lo asesoraran, no actuando, a su juicio, con indiferencia ni queriendo deliberadamente ignorar sus obligaciones fiscales. El Tribunal Supremo rechaza este argumento, en primer lugar, porque considera falaz “equiparar el conocimiento de que un comportamiento es ilícito con el conocimiento de la norma concreta de que deriva esa ilicitud. Y es que una cosa es conocer qué se infringe el deber tributario y otra saber cómo se logra ese objetivo (...) La ignorancia de este «como» es lo que hace que quien pretende aquel objetivo acuda a quien le ilustre sobre el camino a seguir”. Y concluye: “No estamos ante un caso de error invencible en el conocimiento de la norma, sino ante la inteligencia que busca anular las dificultades que el desconocimiento de ésta suponía para lograr el objetivo de burlarla. Y en esa búsqueda no se acude a

⁹⁴ MARTÍNEZ-BUJÁN PEREZ, C. “Teoría de los actos neutrales y participación delictiva”, cit., p. 163.

una delegación en el asesor. Se busca la colaboración, que participe en el objetivo respecto del cual ninguna duda se tiene sobre su ilicitud sino solamente sobre el procedimiento de consecución”.

6. CONCLUSIONES

I

El delito fiscal cuenta con tres modalidades comisivas con estructuras típicas diferentes.

II

En su modalidad de elusión de pago es un delito especial propio, que se configura sobre la base de una concreta relación jurídico-tributaria dentro de la cual, podemos identificar a un sujeto sobre el que recae una determinada obligación personal de pagar cierta cantidad a la Hacienda Pública. Únicamente el sujeto obligado a pagar puede cometer la acción típica, eludiendo dicho deber.

III

En su modalidad de obtención indebida de devoluciones o beneficios fiscales es un delito común, porque no existe una relación jurídico-tributaria que vincule a un determinado sujeto con la Hacienda Pública. El sujeto activo, en este supuesto, se coloca en la ficticia posición de un beneficiario tributario, pero, al ser una ficción, para colocarse en esa posición no necesita ostentar ningún requisito, condición ni característica especial, sino que cualquiera puede cometer la acción típica.

IV

Los conceptos de obligado tributario, sustituto o contribuyente, enunciados en el art. 305 CP son remisiones normativas que se configuran como elementos típicos normativos. Se encuentran definidos en una ley extrapenal, que es la Ley General Tributaria, pero no se trata de una ley penal

en blanco. Es un criterio ampliamente consolidado tanto en la Doctrina como en la Jurisprudencia que, debido a las importantes consecuencias que se derivan de uso de leyes penales en blanco -siendo la principal que la norma a la que remite se convierte en un elemento del tipo, lo que puede colisionar, en ocasiones, con el principio de legalidad-la remisión a la norma extrapenal debe referenciarse en el precepto penal de manera expresa. Esto no ocurre en el delito fiscal.

No es una ley penal en blanco porque el tipo penal no está incompleto. La función de las leyes penales en blanco es completar los supuestos de hecho que el Legislador ha dejado incompletos en el tipo penal y ha suplido con la remisión a una norma extrapenal. El art. 305 CP contiene los presupuestos de hecho de la norma penal (“eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma”). Los conceptos sobre los que se configura esta remisión normativa son conceptos propios del ámbito jurídico-tributario. El juez deberá interpretar, a la luz de los arts. 35 y 36 de la Ley General Tributaria, a quien va dirigida la norma tributaria infringida para determinar quién es el sujeto activo de este delito.

V

El delito fiscal en su modalidad de impago es un delito especial propio de infracción de deber. El fundamento de la conducta típica del delito fiscal es que al sujeto activo le sea exigible el cumplimiento de sus deberes de declaración e información, además de una conducta defraudatoria, respecto de una determinada cantidad.

Los deberes jurídico-tributarios son claros y están expresamente contenidos en la normativa tributaria. El fraude debe realizarse sobre el incumplimiento de dichos deberes por el sujeto que está obligado a su cumplimiento.

Por el contrario, en su modalidad de obtención indebida de devoluciones o beneficios fiscales, el delito fiscal es un delito común de dominio. La ausencia de una relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo de este delito y la

Hacienda Pública, más allá de la obligación genérica que para todos los españoles recoge el art. 31CE- hace que el círculo de posibles autores del delito fiscal en esta modalidad no se encuentre limitado. Cualquier sujeto puede realizar la conducta típica y lo esencial para que sea considerado autor es que, de acuerdo con la Teoría del dominio del hecho, decida el sí y el cómo del hecho delictivo.

VI

En relación con la autoría y la participación, la gran cuestión en torno a la cual Doctrina y Jurisprudencia han adoptado diferentes posturas es la posibilidad de que el *extraneus* sea considerado autor del delito fiscal. El autor directo o coautor del delito fiscal, en la modalidad delictiva de impago, nunca puede ser un sujeto no cualificado porque se trata de un delito especial propio. El autor es siempre el obligado tributario.

VII

El delito fiscal no es un delito de propia mano, por lo que la ejecución material de la acción típica puede realizarla el *extraneus*, pero, en base al principio de unidad del título de imputación, para que la conducta del *extraneus* sea punible como partícipe, previamente debe haberse atribuido el hecho al *intraneus* en concepto de autor. En las dos modalidades delictivas restantes (obtención indebida de devoluciones o beneficios fiscales), al no existir un deber personal que vincule al sujeto activo con la Hacienda Pública, cualquiera puede ser autor directo o coautor de acuerdo con la Teoría del dominio del hecho.

VIII

En relación con la autoría mediata en la modalidad de elusión del pago de tributos, el “hombre de atrás” debe ser un autor en sentido estricto, por lo que, en base a lo anterior, nunca puede ser el *extraneus*. El supuesto de que el “hombre de atrás” sea el *intraneus* y el ejecutor material un instrumento doloso no cualificado desvirtúa por completo la concepción clásica de la Teoría de la autoría mediata y utiliza un concepto extensivo de autor, pues, cuando el ejecutor material del hecho realiza el mismo con conocimiento y voluntad,

pierde las características esenciales del “instrumento” y se convierte en un cooperador necesario o cómplice, dependiendo del grado de entidad que sus actos tengan como actos necesarios.

IX

La inducción y la cooperación necesaria, equiparadas por el art.28.2CP a las formas reales de autoría, son, en realidad, formas de participación que pueden ser adoptadas por un *extraneus*. El problema que puede surgir, como consecuencia del principio de accesoriedad de la participación, es que de no ser atribuido el hecho al sujeto activo *intraneus* en concepto de autor, la conducta del *extraneus* resulta atípica.

X

Cualquier sujeto no cualificado puede ser cómplice del delito fiscal en cualquiera de sus modalidades siempre que, como ya he dicho, la conducta le sea atribuida al sujeto activo en concepto de autor.

XI

El asesor fiscal es el *extraneus* que interviene en el delito fiscal por excelencia. Su intervención en la modalidad de impago del delito de fraude tributario trae causa de la complejidad técnica que supone la creación de mecanismos capaces de defraudar a la Hacienda Pública que, para los obligados tributarios es, en la mayoría de los casos, un ámbito totalmente desconocido. Por esta razón, se sirven de un profesional que domina la materia para que urda los “artificios engañosos” a través de los cuales ellos puedan defraudar.

XII

Algunos autores plantean que es posible atribuir el hecho al asesor fiscal en concepto de autor, de acuerdo con lo previsto en el art. 31 CP, que permite tal cosa cuando el sujeto no cualificado actúa como administrador de hecho o de derecho del *intraneus*. Entienden que, cuando además de contar con una autorización o poder, interviene directamente en el hecho y ostenta el dominio del mismo, se subroga en la posición del obligado tributario asumiendo una posición de garante respecto del bien jurídico protegido, que fundamenta que el hecho le sea atribuido en concepto de autor. Personalmente no compartimos esta opinión porque lo que fundamenta la posición del sujeto activo es su vinculación personal con la Hacienda Pública y las obligaciones tributarias de las que solo él es titular y sobre las que considero un error admitir que pueden ser objeto de delegación.

XIII

El asesor fiscal es partícipe en el delito de fraude del obligado tributario. Los actos con los que contribuye deben ser relevantes y, de acuerdo con FERRÉ OLIVÉ, los requisitos necesarios para atribuir el hecho en concepto de partícipe al asesor fiscal son, que haya actuado siguiendo el plan delictivo del autor, que con su actuación haya generado o incrementando el riesgo y que haya actuado con dolo.

BIBLIOGRAFÍA

MANUALES Y MONOGRAFÍAS

- ZAMBRANO PASQUEL, A. (2019) “Clasificación de los tipos penales” en Zambrano Pasquel, A. (dir.) *Derecho Penal: Parte general: Teoría del delito. Tomo II*. Ed. Corporación de Estudios y Publicaciones, pp. 35-39.
- ZAMBRANO PASQUEL, A. (2019) “El tipo penal” en Zambrano Pasquel, A. (dir.) *Derecho Penal: Parte general: Teoría del delito. Tomo II*. Ed. Corporación de Estudios y Publicaciones, pp. 116-138.
- DE LA CUESTA AGUADO, P.M. (1996) “Función y límites del concepto de acción” en De la Cuesta Aguado, P.M. (dir.) *Tipicidad e imputación objetiva*. Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, pp. 90-103.
- DE LA CUESTA AGUADO, P.M. (2013) “Autoría y participación en los delitos contra la Administración Pública” en Francisco Javier Álvarez García (dir.), Araceli Manjón-Cabeza Olmeda (coord.), Arturo Ventura Püschel (coord.), *Tratado de derecho penal español: Parte especial. III, Delitos contra las administraciones pública y de justicia*. Ed Tirant lo Blanch, pp.91-118.
- MIR PUIG, S. (2016). “Estructura del tipo penal y clases de tipos penales”. En Santiago Mir Puig (dir.), Víctor Gómez Martín (coord.) y Vicente Valiente Ivañez (coord.) *Derecho Penal. Parte General*. Barcelona, Ed. Reppertor, pp. 225-240.
- SIMÓN ACOSTA, E. (1998) “El delito de defraudación tributaria”, Ed. Aranzadi, Pamplona.
- DE LA CUESTA AGUADO, P.M (2013) “Autoría y participación en los delitos contra la administración pública” en Francisco Javier Álvarez García (dir.) , Araceli Manjón-Cabeza Olmeda (coord.) , Arturo Ventura Püschel (coord.) *Tratado de derecho penal español Parte especial. III, Delitos contra las administraciones pública y de justicia*, Ed. Tirant lo Blanch, pp. 91-118.
- RANCAÑO MARTÍN, M.^a Asunción (1997) “El delito de defraudación tributaria”, Ed. Marcial Pons, Madrid.

- FEIJOO SÁNCHEZ (2007) “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales”, en Miguel Bajo Fernández, Miguel (dir.), Silvina Bacigalupo Saggese, y Carlos Gómez-Jara Díez (coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas Derecho y Economía*, Ed. Ramón Areces, Madrid, pp. 111-122.
- MIR PUIG, S. (2016). “Las normas jurídico-penales” en Santiago Mir Puig (dir.), Víctor Gómez Martín (coord.) y Vicente Valiente Ivañez (coord.) *Derecho Penal. Parte General*. Barcelona, Ed. Reppertor, pp. 65-78.
- DE LA CUESTA AGUADO, P.M (1996) “Norma primaria y bien jurídico: su incidencia en la configuración del injusto” en *Revista de Derecho Penal y Criminología*, Nº 6, Madrid, pp.137-191.
- DE LA CUESTA AGUADO, P.M (1996) “Delitos de omisión” en *Tipicidad e imputación objetiva*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia pp. 184-197.
- MUÑOZ CONDE, F., “El principio de legalidad en el Derecho español” en Francisco Muñoz Conde (dir.), Mercedes García Arán (dir.), *Derecho Penal. Parte General* 10ª edición, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 89-105.
- QUINTANAR DÍEZ, M., “El sujeto activo del delito” en Manuel Quintanar Díez (dir.), José Francisco Ortiz Navarro (coord.), Carlos Zabala López-Gómez (coord.), *Elementos de Derecho Penal. Parte General*, 3ª edición, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, pp. 89-92.
- CARPIO BRIZ, D. “Concepto y contexto del derecho penal económico” en Mirentxu Corcoy Bidasolo (dir.), Víctor Gómez Martín (dir.), *Manual de derecho penal económico y de empresa parte general y parte especial*, Tomo 2, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pp. 17-27.
- FERRÉ OLIVÉ, J.C. “La responsabilidad penal del asesor fiscal en la era del *compliance*” en Eduardo Demetrio Crespo (dir.), Mónica de la Cuerda Martín (coord.), Faustino García de la Torre García (coord.), *Derecho Penal económico y Teoría del Delito*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, pp. 603-628.
- MATELLANES RODRÍGUEZ, N., “Especial referencia al carácter accesorio del derecho penal económico” en Antonio Camacho Vizcaíno (dir.), *Tratado de derecho penal económico*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp.130-136.

- SANTA CECILIA GARCÍA, F., “Delitos contra los recursos naturales y el medioambiente” en Francisco Javier Álvarez García, Miguel Ángel Cobos Gómez de Linares, Pilar Gómez Pavón, Araceli Manjón-Cabeza Olmeda, Amparo Martínez Guerra (coords.), *Libro homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos*, ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 832-864.
- DE LA CUESTA AGUADO, M.P., “La aplicación retroactiva de la norma del planeamiento urbanístico en el art. 319 CP” en *Revista de Derecho Penal y criminología*, 3ª Época, nº. 6 (2011), pp. 13-44.
- AYALA GÓMEZ, I., El delito de defraudación tributaria, op. cit., págs. 156 y sigs.; BACIGALUPO SAGGESE, S., Ganancias ilícitas y Derecho penal, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2002, pp. 31 y siguientes.
- AYALA GÓMEZ, I., El delito de defraudación tributaria: art. 349 del Código penal, Editorial Civitas, Madrid, 1988.
- QUERARLT JIMÉNEZ, J.J., “Delitos contra la Haciendas públicas y contra la Seguridad Social”, en *Derecho penal español. Parte especial*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.
- MUÑOZ CONDE, F., “Delitos contra la Hacienda Pública. Delitos contra la Seguridad Social. Disposiciones comunes al Título XIV. Excurso: Delitos de contrabando”, en *Derecho Penal. Parte especial*, 22ª edición, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 941-964.
- MUÑOZ CONDE, F., “La omisión”, en Francisco Muñoz Conde (dir.), Mercedes García Arán (dir.), *Derecho Penal. Parte General*, 10ª edición, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 221-225.
- MUÑOZ CONDE, F., “Autoría y participación”, en Francisco Muñoz Conde (dir.), Mercedes García Arán (dir.), *Derecho Penal. Parte General*, 10ª edición, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp.408-435.
- AYALA GÓMEZ, I., “Los delitos contra la Hacienda Pública relativos a los ingresos tributarios: el llamado delito fiscal del artículo 305 del Código Penal”, en Emilio Octavio de Toledo y Ubieta (dir.), *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 97-156.

- PÉREZ ROYO, F., “Octava mesa redonda. Delito fiscal y ocultación”, en Miguel Bajo Fernández (dir.), *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública*, ed. Universitaria Ramón Areces, 2007, pp. 219-238.
- MARTÍNEZ BUJAN, C., “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, en Miguel Bajo Fernández, Silvina Bacigalupo, Carlos Gómez-Jara Díez (coord.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública: mesas redondas de derecho y economía*, ed. Dialnet, 2007, pp. 69-104.
- BACIGALUPO, S., “Autoría y participación en delitos de infracción de deber”, ed. Marcial Pons, Madrid, 2007.
- MIR PUIG, S., “Tipos de autoría y tipos de participación”, en Santiago Mir Puig (dir.), Víctor Gómez Martín (coord.) y Vicente Valiente Ivañez (coord.) *Derecho Penal. Parte General*, Barcelona, ed. Reppertor, pp. 373-397.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Caracterización general: Realización/Ejecución (objetiva y positiva) del significado específico del hecho”, en *La autoría en Derecho penal*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 97-102.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. “Autoría mediata”, en *La autoría en Derecho penal*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 147-260.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Desarrollos de la dogmática de la autoría en el Derecho penal económico y empresarial. Peculiaridades a la luz de la concepción significativa de la acción (y del Código penal español)”, en Eduardo Demetrio Crespo (dir.), Mónica de la Cuerda Martín y Faustino García de la Torre García (coords.), *Derecho penal económico y teoría del delito*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, pp. 239-262.
- MIR PUIG, S., “Tipos de autoría y tipos de participación: Coautoría y participación”, en Santiago Mir Puig (dir.), Víctor Gómez Martín (coord.) y Vicente Valiente Ivañez (coord.) *Derecho Penal. Parte General*, Barcelona, ed. Reppertor, pp. 399-422.
- TORRES CADAVID, N., “Aproximación a las diferentes teorías sobre la autoría y la participación en los delitos especiales”, en *La responsabilidad penal del asesor fiscal. Problemas de autoría y participación en el delito de defraudación tributaria*, Valencia, ed. Tirant lo Blanch, 2019, pp. 333-398.

- MARTÍNEZ-BUJÁN PEREZ, C. “Teoría de los actos neutrales y participación delictiva” en Eduardo Demetrio Crespo (dir.), Mónica de la Cuerda Martín y Faustino García de la Torre García (coords.), *Derecho penal económico y teoría del delito*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, pp. 131-179.
- CORCOY BIDASOLO, M., “Mecanismos de atribución de responsabilidad penal individual en la empresa: Responsabilidad de los órganos de administración, asesores y oficiales de cumplimiento”, en Eduardo Demetrio Crespo (dir.), Mónica de la Cuerda Martín y Faustino García de la Torre García (coords.), *Derecho penal económico y teoría del delito*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, pp. 87-131.
- FERRÉ OLIVÉ, J.C. “La responsabilidad penal del asesor fiscal en la era del *compliance*”, en Eduardo Demetrio Crespo (dir.), Mónica de la Cuerda Martín y Faustino García de la Torre García (coords.), *Derecho penal económico y teoría del delito*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, pp. 603-629.

JURISPRUDENCIA

- STS (Sala Segunda) núm. 1885/2017, de 24 de mayo (ponente: Sr. Varela Castro).
- STS (Sala Segunda) núm. 740/2018 de 6 febrero (ponente: Sra. Ferrer García).
- STS (Sala Segunda) núm. 277/2018, de 8 de junio (ponente: Sr. Del Moral García).
- STS (Sala Segunda) núm. 374/2017, de 24 de mayo (ponente: Sr. Varela Castro).
- STC núm. 101/2012, de 8 de mayo.
- STS (Sala Segunda) núm. 751/2017, de 23 noviembre (ponente: Sr. Martínez Arrieta).
- STS (Sala Segunda) núm. 407/2018, de 18 de septiembre (ponente: Sr. Palomo del Arco).

- STS (Sala Segunda) núm. 523/2015 de 5 octubre (ponente: Sr. Soriano Soriano).
- STS (Sala Segunda) núm. 693/2019 de 29 abril (ponente: Sr. Palomo del Arco).
- STS (Sala Segunda) núm. 740/2018, de 6 febrero (ponente: Sra. Ferrer García).
- STS (Sala Segunda) núm. 832/2013 de 24 de octubre (ponente: Sr. Pumpido Tourón).
- STS (Sala Segunda) núm. 13/2006 de 20 de enero (ponente: Sr. Bacigalupo Zapater).
- STS (Sala Segunda) núm. 40/2020 de 6 febrero (ponente: Sr. Colmenero Menéndez de Luarca).